

**PROCESSO** - A. I. Nº 206828.0003/07-2  
**RECORRENTE** - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0187-04/07  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 04/08/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0208-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Retificada a tipificação da multa aplicada. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO PERMANENTE [CONSTRUÇÃO]. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo às mercadorias adquiridas para utilização em bens de acesso física. Mediante diligência realizada por auditor fiscal estranho ao feito, restou comprovado que o procedimento adotado pelo recorrente não ocasionou falta de recolhimento de imposto. Em relação ao montante dos créditos fiscais não compensados não se pode impor exigência de tributo. Nessa situação os valores lançados na escrita fiscal só se tornam indevidos na medida em que sejam efetivamente apropriados, ou seja, quando utilizados para amortizar ou compensar débitos do ICMS. Verificou-se, no presente caso, tão-somente descumprimento da obrigação acessória, prevista no art. 42, inc. XVIII, “b”, da Lei do ICMS. Caberá ao contribuinte, entretanto, proceder ao estorno dos créditos lançados, porém não utilizados. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão da JJF. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 2. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (4ª JJF) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$10.845,37, em decorrência das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$423,14, em razão de operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2004).
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 10.422,23. Trata-se de mercadorias destinadas a emprego na construção ou reforma de imóveis.

O autuado apresentou defesa, fls. 137 a 144, e preliminarmente, suscitou a nulidade do lançamento, alegando que não constava nos autos o Termo de Início de Fiscalização e que o Auto de Infração tinha sido lavrado por profissional não habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade. No mérito, referindo-se à infração 2, o autuado negou a acusação que lhe fora imputada, uma vez que o crédito fiscal tinha escriturado, mas não fora utilizado. Alegou que havia erro na indicação da multa referente à infração 1, já que a pena tipificada era de 60%, ao passo que no demonstrativo de débito constava 70%. Questionou as multas aplicadas, solicitou a realização de diligência e, ao final, requereu que o Auto de Infração fosse julgado improcedente.

Na informação fiscal, fls. 147 a 150, o autuante manteve a autuação, pois, no seu entendimento, não havia motivo para a nulidade do lançamento, e a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS estava caracterizada.

Na Decisão recorrida, foram afastadas a preliminar de nulidade e a solicitação de diligência. Referindo-se à infração 1, o ilustre relator explicou que a multa cabível para a infração era a prevista no inc. III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no percentual de 70%, pois a irregularidade fora apurada mediante levantamento quantitativo de estoque. Quanto à infração 2, o relator afirmou que as telhas, as cumeeiras e os arremates citados na autuação eram destinados à construção e/ou reforma de imóvel do autuado e, assim, ao teor do art. 97, IV, “c”, § 2º, do RICMS-BA, era vedada a apropriação dos créditos fiscais correspondentes. Foi decidido que, nos meses em que a conta corrente fiscal apresentava ICMS a recolher, os valores cobrados deveriam ser mantidos. Já nos meses em que não havia ICMS a recolher, a acusação não subsistia, pois, nesses meses, tinha ocorrido apenas a escrituração dos créditos fiscais, sem repercussão no pagamento de ICMS.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, alegando que o Acórdão JJF Nº 0187-04/07 merece ser reformado.

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade do lançamento alegando que o Auto de Infração foi lavrado por profissional não habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade – CRC. Afirmar que todo agente público deve possuir habilitação técnica compatível com a sua função, e que as tarefas de auditoria e perícia são privativas dos profissionais inscritos no CRC. Sustenta que é nulo o procedimento de auditoria efetivado por profissional incompetente nos termos das Leis 6.404/76 e 6.385/76, dos Decretos 70.235/72 e 9.295/46 e da Resolução 560/83 do CFC. Diz que a Constituição Federal (CF) estipulou o livre exercício de qualquer profissão, desde que atendidas as qualificações profissionais. Faz alusão ao disposto no artigo 18, inciso I, do RPAF/99. Cita as decisões RTJ 75/524-529 e RTJ 105/1.118, do STJ.

No mérito, o recorrente inicialmente se reporta à infração 2. Em relação a essa infração alega que na Decisão recorrida foram desprezados créditos fiscais decorrentes de outras operações, já que a utilização de crédito de ICMS não significa que esse crédito tenha sido proveniente de mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Sustenta que foram legais as compensações promovidas, pois ele possuía créditos fiscais em valor superior ao cobrado, conforme os lançamentos efetuados no seu livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), o que disse acarretar a insubsistência da infração 2. Anexa aos autos diversos demonstrativos visando comprovar as suas alegações.

Após afirmar que o fulcro da autuação foi mudado para a cobrança de imposto referente à complementação de alíquota, o recorrente passa a repisar os argumentos trazidos na defesa, conforme relatado a seguir.

Ainda em relação à infração 2, nega o recorrente que tenha ocorrida a utilização indevida de créditos fiscais que foi citada na autuação. Transcreve o disposto no art. 97 do RICMS-BA e diz que a expressão de “creditar-se” implica efetivo uso do crédito fiscal, gerando o não recolhimento integral do imposto. Frisa que a infração que lhe fora imputada não se materializou, já que os créditos fiscais lançados no CIAP não foram utilizados.

Destaca que o disposto nos artigos 19 e 20 da LC 87/96 assegura aos contribuintes o direito de se creditarem do imposto referente à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento. Diz que os créditos fiscais em questão são referentes a aquisições de materiais de construção destinados à incorporação ao ativo permanente do próprio estabelecimento, sendo, portanto, essenciais ao cumprimento do objeto social do recorrente e, assim é legítimo o direito do crédito fiscal correspondente.

Argumenta que a norma de tributação nacional (LC 87/96) não faz distinção sobre a futura utilização dos bens, determinando, apenas, que sejam utilizados no ativo permanente do estabelecimento. Diz que o legislador ordinário estadual não pode fazer suposições não contempladas pela LC que hierarquicamente é superior. Ressalta ainda, que a exigência fiscal viola o princípio da não-cumulatividade do ICMS (art. 115, II, § 2º, I, da CF), o qual prevê a compensação do imposto pago nas operações anteriores.

O recorrente alega que a multa indicada na infração 1 está equivocada, pois a irregularidade foi tipificada no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, no percentual previsto de 60%, porém no demonstrativo de débito foi indicado o percentual de 70%.

Alega que os percentuais das multas indicadas na autuação são abusivos e chegam a configurar um verdadeiro confisco. Cita doutrina e jurisprudência. Ressalta que a Lei 8.383/91, que trata de tributos administrados pela Receita Federal, dispõe que as multas em razão de descumprimento devem ser fixadas no montante de 20%.

Requer revisão do lançamento, pois entende que não houve utilização indevida de crédito. Solicita a realização de perícia contábil, tendo indicado o seu assistente técnico.

Ao finalizar seu arrazoado, o recorrente solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente, pois foi lavrado por profissional não habilitado e, no mérito, as infrações não ocorreram. Requer que as multas sejam fixadas em percentuais em torno de 20%.

Em Parecer às fls. 203 a 205, a ilustre representante da PGE/PROFIS sugere a conversão do processo em diligência à INFAZ de origem, para que o autuante se pronuncie sobre os documentos acostados pelo recorrente.

Após apreciação em pauta suplementar, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, para que auditor fiscal estranho ao feito atendesse às seguintes solicitações: a) que elaborasse um demonstrativo da conta corrente fiscal do recorrente relativamente ao período abrangida pela infração 2; b) especificasse qual a origem dos valores consignados no campo “Outros Créditos”, no livro RAICMS; c) verificasse se os créditos fiscais correspondentes às mercadorias relacionadas à fl. 32 foram registrados no RAICMS; verificasse se com a exclusão dos créditos fiscais referentes às mercadorias relacionadas à fl.32 da conta corrente fiscal acarretava a ocorrência de valores a recolher e, caso, positivo, que fosse elaborado um demonstrativo de débito com esses valores.

A diligência foi atendida conforme o Parecer ASTEC Nº 013/2009 (fls. 210 a 212). Nesse Parecer foi informado que: a) a conta corrente fiscal do recorrente foi elaborada e encontra-se acostada às fls. 213/220 dos autos; b) os valores lançados no campo “Outro Créditos”, no livro RAICMS, refere-se a apropriações de créditos fiscais decorrentes de aquisições de bens para o ativo imobilizado, apuradas à proporção de 1/48; c) os créditos fiscais correspondentes às mercadorias relacionadas à fl. 32 foram registrados no RAICMS e nas planilhas do CIAP; d) a exclusão, da conta corrente fiscal, dos créditos fiscais referentes às mercadorias relacionadas à fl. 32 não acarreta a ocorrência de valor a recolher, conforme o demonstrativo de fls. 221/230.

Notificado acerca do resultado da diligência, o recorrente se pronunciou nos autos, fls. 234 e 235. Afirma o recorrente que o resultado da diligência comprovou que a compensação dos créditos fiscais em questão foi legal, e que tais créditos foram registrados nos livros RAICMS e CIAP. Diz que a infração apenas teria relevância se o recorrente tivesse deixado de recolher ICMS, porém todas as operações de saídas foram acompanhadas de nota fiscal e do correspondente imposto.

O recorrente repete que os bens destinados ao ativo permanente, quando empregados na construção de uma indústria, são pertinentes ao fim social da empresa e, desse modo, justifica-se a apropriação dos créditos fiscais. Insiste que a LC 87/96 não faz distinção ou especificação sobre a futura utilização de tais bens, determinando apenas que as mercadorias a serem utilizadas no ativo permanente do estabelecimento empresarial geram direito à apropriação dos créditos fiscais. Reitera que o legislador estadual não pode fazer suposições que não foram contempladas pela norma nacional, que lhe é hierarquicamente superior.

Ao se pronunciar nos autos, o autuante afirma que o resultado da diligência apenas confirmou que a exclusão dos valores lançados indevidamente no CIAP e, por decorrência, no RAICMS, não provocaria saldos devedores na conta corrente de ICMS. Ressalta que, no entanto, esse fato não quer dizer que não houve a infração que modificou o saldo da citada conta corrente, o qual deixou de representar um direito integral do autuado, uma vez que incluiu valores ilegítimos, conforme o art. 97, IV, “c”, c/c § 2º, III, do RICMS-BA.

O autuante afirma que no caso em tela a infração ocorreu e, logo, alguma consequência há de vir. Explica que, nas fiscalizações verticais, as auditorias são realizadas em exercícios fechados, os quais devem ser homologados. Diz que o auditor ao se deparar com a utilização indevida de créditos fiscais e a existência de saldos credores em todo o exercício, há duas opções ao auditor: ou mandar refazer a escrita fiscal, ou autuar para legitimar o valor embutido indevidamente naquele saldo credor, uma vez que o exercício financeiro já se encontra fechado.

Diz que a primeira opção foi colocada apenas como hipótese, pois não se anda refazendo escritas por qualquer motivo e, além disso, as implicações contábeis relacionadas ao refazimento da escrita não podem ser olvidadas, pois o Balanço normalmente já foi fechado e publicado, o livro Diário já foi registrado na Junta Comercial, etc.

Após afirmar que a segunda opção é a mais lógica e mais viável, o autuante assim se pronuncia: [...] *“como se poderia homologar um exercício com pendência? Seria o caso de encerrar a fiscalização com um termo de encerramento em que figure recomendação para estornar tais créditos indevidos em exercício posterior? Isso seria correto? Se for o caso, que controle teria a Secretaria da Fazenda para assegurar o cumprimento dessa recomendação? Se a situação se repete em exercícios contínuos, ficaria muito difícil controlar-se o crédito fiscal das empresas e se estabeleceria uma grande confusão.”*

O autuante diz que o recorrente errou e, portanto, há de arcar com as consequências, já que a infração ocorre independentemente da intenção do sujeito passivo. Frisa que não se pode dar o mesmo tratamento ao contribuinte que procedeu corretamente e ao que incorreu em erro, sendo que não se há como ter certeza da sua verdadeira intenção. Diz que, desse modo, entende que os valores indevidamente creditados devem ser cobrados mediante autuação, mesmo que haja saldo credor no período. Mantém a autuação.

Ao exarar o parecer de fls. 242 a 245, a doutora Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante, procuradora do estado, inicialmente, frisa que o objeto do presente Recurso Voluntário é a infração 2, que trata da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de mercadorias para o ativo fixo do próprio estabelecimento, no caso, destinadas ao emprego na construção ou reforma de imóveis.

Afirma que a arguição de nulidade suscitada pelo recorrente deve ser afastada, pois, conforme foi demonstrado na Decisão recorrida, o Auto de Infração em epígrafe preenche todos os requisitos exigidos na lei para a sua perfeição.

No mérito, referindo-se à infração 2, a Parecerista afirma que as considerações tecidas pelo autuante são pertinentes, pois os créditos fiscais decorrentes de aquisição de mercadorias estranhas à atividade da empresa não podem ser utilizados e, portanto, devem ser glosados. Ressalta que, no entanto, a diligência realizada pela ASTEC comprovou que essa escrituração de créditos indevidos não gerou prejuízo ao fisco, já que mesmo excluindo os valores creditados indevidamente não haveria imposto a pagar, além dos valores já recolhidos.

Entende a Parecerista que, no caso concreto, deve ser aplicada ao recorrente a penalidade prevista na alínea “a” do inciso VII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, como foi proposto no Auto de Infração. No entanto, diz que esse dispositivo deve ser interpretado em conjunto com o texto legal que o alterou e o texto alterado, pois o regramento atual foi incluído pela Lei nº 10.847/07 exatamente para tratar situações em que a utilização de crédito fiscal não tenha acarretado prejuízo ao fisco.

Após transcrever o disposto no art. 42, inc. VII, da Lei nº 7.014/96, com a redação atual e a original, a Parecerista explica que o Auto de Infração foi lavrado em 20/03/07 e a alteração da lei ocorreu em 28/11/07, assim, não poderia o autuante ter aplicada a redação atual desse dispositivo. Diz que, no caso em tela, com base no disposto artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, deve ser utilizada a redação atual do artigo 42, inciso VII, da Lei nº 7.014/96, já que a lei nova trouxe imposição de multa menos severa.

Afirma que não há no Recurso Voluntário interposto pedido a ser acatado, porém a infração 2 deve ser julgada parcialmente procedente, para que, aplicando a nova redação do inciso VII, alínea “a”, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, seja cobrada a multa de 60% sobre os créditos indevidamente escriturados, devendo ser o recorrente intimado a estornar os créditos fiscais em questão.

#### **VOTO VENCIDO**

O recorrente, preliminarmente, suscitou a nulidade do lançamento tributário por entender que o autuante não era agente competente para lavratura de Auto de Infração, já que não estava habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador. Essa preliminar de nulidade já foi afastada na Decisão recorrida com a devida fundamentação, porém em fase recursal tal matéria volta a ser arguida, o que impõe uma nova análise da preliminar suscitada.

Conforme identificação e cadastro funcional apostos no Auto de Infração, o autuante é auditor fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Nessa condição, ao teor do disposto no artigo 107, §§ 1º e 2º, da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia – possui competência para a lavratura de autos de infração para a exigência de tributos, acréscimos moratórios e multas. Ressalto que, não obstante a farta legislação citada pelo recorrente, a legislação tributária estadual não prevê que o cargo de auditor fiscal seja privativo de bacharéis em ciências contábeis. Desse modo, afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração em decorrência da suposta incompetência do autuante.

Quanto à alegação recursal de que a Decisão de primeira instância implicou mudança no fulcro da autuação, não vislumbro tal vício no voto proferido pelo ilustre relator da Decisão recorrida. Admito que a primeira instância pode ter incorrido em erro na quantificação do valor que remanesceu na infração 2 – que, diga-se de passagem, em alguns meses, de forma inusitada, coincidia com o diferencial de alíquota recolhido pelo recorrente –, porém isso não quer dizer que tenha sido cobrado ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Apesar de o recorrente não ter questionado o mérito na infração 1, observo que ele volta a alegar a existência de erro na aplicação da multa, uma vez que a pena capitulada foi de 60% e, no entanto, a consignada no demonstrativo de débito era de 70%. Essa questão também já foi abordada na Decisão recorrida, tendo a primeira instância efetuada a retificação da multa. Conforme consta na descrição da infração, a irregularidade de que trata a infração 1 foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoque. Assim, a multa correta para a infração apurada é a capitulada no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 70%. Não há, portanto, reparo a fazer na Decisão recorrida quanto a esse item do lançamento.

No que tange à infração 2, a qual trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor original de R\$ 10.422,23, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do próprio estabelecimento mediante a aplicação em reforma ou construção de imóvel, o meu posicionamento sobre a matéria é o que passo a expor.

O recorrente não nega que as mercadorias (telhas, arremates e cumeeiras) eram destinadas à construção ou reforma de imóvel seu, porém ele assegura que tinha direito aos créditos fiscais, pois as mercadorias seriam incorporadas ao seu ativo permanente e, portanto, eram essenciais ao objetivo social da empresa.

Apesar das abalizadas alegações trazidas pelo recorrente, discordo do seu posicionamento quanto ao direito à apropriação dos créditos fiscais em questão. Tendo em vista que as mercadorias em questão seriam utilizadas na construção ou reforma de imóvel do recorrente, o disposto no artigo 97, IV, “c”, § 2º, III, do RICMS-BA, veda a utilização desses créditos, pois a construção ou reforma de imóvel por acessão física constitui uma atividade alheia ao estabelecimento.

Quanto aos argumentos recursais atinentes à inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, saliento que tal matéria não se inclui entre as competências deste órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Além dos argumentos acima, o recorrente também alega que os créditos fiscais em questão foram escriturados, mas não foram utilizados, uma vez que possuía créditos em valor superior ao cobrado nessa infração. Sustenta que o seu procedimento não ocasionou prejuízo ao Estado.

Visando buscar a verdade material dos fatos, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, para que auditor fiscal estranho ao feito verificasse se a exclusão dos créditos fiscais em questão da conta corrente fiscal do recorrente acarretava ou não ICMS a recolher. A diligência foi atendida, tendo sido informado que a exclusão dos referidos créditos fiscais da conta corrente fiscal não acarreta a ocorrência de valor a recolher. Em outras palavras, a escrituração dos créditos fiscais não importou em descumprimento de obrigação tributária principal, no período abrangido pela infração 2.

Conforme foi bem salientado pelo ilustre autuante em seus pronunciamentos, o registro de crédito fiscal indevido nos livros fiscais próprios estava caracterizado. Nessa situação, à luz da legislação tributária estadual vigente à época dos fatos, o autuante, no estrito cumprimento de seu dever funcional vinculado, efetuou o lançamento de ofício, visando cobrar o imposto correspondente ao crédito fiscal que foi indevidamente apropriado pelo recorrente, bem como regularizar a situação da escrita fiscal do recorrente. Naquela situação, considero que o procedimento adotado pelo autuante foi irretocável.

Todavia, após a autuação, com o advento da Lei nº 10.847/2007, a redação ao inciso VII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 foi modificada, assumindo a seguinte forma:

*“VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;”*

Com base no resultado da diligência efetuada pela ASTEC, a qual apurou que o procedimento irregular do recorrente não acarretou descumprimento de obrigação principal, verifico que o fato apurado na infração 2 se subsume perfeitamente à hipótese prevista no inciso VII, alínea “a”, transcritos acima.

Dessa forma, acolho o opinativo da ilustre representante da PGE/PROFIS e considero, com base no princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, “c”, do CTN, que na infração 2 não devem ser incluídos os créditos fiscais de ICMS que foram indevidamente apropriados pelo recorrente. Deve, contudo, ser aplicada a multa equivalente a 60% do valor desse crédito fiscal indevido, sem prejuízo da exigência do seu estorno, tudo conforme previsto no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847/07.

Em relação aos meses em que a autuação foi julgada improcedente, não há como na atual fase processual modificar a Decisão recorrida, pois a Decisão favorável ao contribuinte não está sendo objeto de Recurso de Ofício e uma eventual reforma da Decisão lhe seria prejudicial.

Saliento que em relação a esses meses excluídos, logicamente, não há estorno de crédito a fazer, já que a Decisão de primeira instância foi favorável ao contribuinte.

Por fim, ressalto que em relação aos meses de novembro de 2004, janeiro de 2005 e julho de 2005, em que a primeira instância apurou apropriação de créditos fiscais indevidos (R\$1.993,02, R\$516,88 e R\$3.451,14, respectivamente) maiores que os originalmente constantes nesses meses (R\$496,41), a base de cálculo da multa aplicada ao recorrente fica limitada ao valor originalmente constante nesses meses na autuação.

Pelo acima exposto, a infração 2 subsiste parcialmente, no valor de R\$1.517,08, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

Mês	Fl.	Vencimento	Base de Cálculo	Multa (%)	Valor (R\$)
04/04	93	09/07/04	495,22	60%	297,13
06/04	93	09/07/04	34,58	60%	20,75
09/04	100	09/10/04	10,00	60%	6,00
11/04	104	09/12/04	496,41	60%	297,85
12/04	106	09/01/05	106,98	60%	64,19
01/05	110	09/02/05	496,41	60%	297,85
03/05	114	09/04/05	307,91	60%	184,75
05/05	118	09/06/05	84,53	60%	50,71
07/05	122	09/08/05	496,41	60%	297,85
Total					1.517,08

Quanto às multas indicadas na autuação, não há reparo a fazer na Decisão recorrida, pois as multas aplicadas são as legalmente previstas para as irregularidades apuradas.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar a infração 2 procedente em parte, no valor de R\$1.517,08, devendo a autoridade competente providenciar o estorno do crédito fiscal apropriado indevidamente.

#### VOTO VENCEDOR

O ponto de divergência com o relator do presente processo restringe-se à infração nº 2 que trata da utilização indevida de crédito fiscal. A diligência fiscal efetuada pela ASTEC, a pedido desta Câmara de Julgamento Fiscal, comprovou que os créditos indevidamente lançados na escrita do contribuinte não implicaram em descumprimento de obrigação principal, visto que os valores escriturados não foram utilizados para compensar débitos decorrentes de operações sujeitas à incidência do ICMS.

Já tive oportunidade sobre esta mesma matéria me manifestar em outro processo julgado por este colegiado, no Acórdão nº 0551-12/06. Naquela oportunidade, ressaltai que a sistemática legal de apuração do imposto de circulação de mercadorias e serviços resulta do confronto entre créditos gerados pelas entradas e débitos decorrentes de saídas, técnica que no Brasil foi elevada ao patamar constitucional, consubstanciando o princípio da não-cumulatividade. Frente a essa circunstância, a exigibilidade do tributo, nas hipóteses de lançamento escritural de créditos indevidos é passível de lançamento, desde que os valores apropriados sejam efetivamente utilizados para amortizar débitos de ICMS. Em outras palavras: só há fato gerador de crédito indevido, em relação ao tributo, se houver repercussão econômica contra a Fazenda Pública, não podendo o mero lançamento escritural transmutar-se em descumprimento de obrigação tributária principal.

Todavia, para a situação em exame, o sr. relator, operou efeitos modificativos no lançamento, aplicando a norma prevista no art. 42, inc. VII, da Lei nº 7.014/96, que contém penalidade específica, para as hipóteses de lançamento de créditos fiscais indevidos que não resultem em descumprimento de obrigação principal.

O mencionado efeito modificativo, no nosso entender, não poderia ser realizado pela instância julgadora. A primeira objeção diz respeito aos limites conferidos ao órgão julgador para alterar o

lançamento de ofício, via desconstituição de obrigação tributária principal (obrigação de pagar tributo) para convertê-la em multa por descumprimento de obrigação da mesma natureza. Não há previsão no nosso ordenamento que autorize a adoção de tal procedimento. O que a lei permite (art. 157 do RPAF) é a conversão da obrigação principal em acessória, nas hipóteses em que se verifique a insubsistência da infração referente à exigência de tributo, mas remanesça infração de natureza instrumental. Não fosse esse obstáculo, há um outro, de maior peso. A penalidade imputada ao recorrente pelo sr. relator somente passou a compor o ordenamento tributário estadual a partir da edição da Lei nº 10.847/07, publicada em 28.11.07.

Ocorre que os fatos geradores integrantes do Auto de Infração em lide são anteriores à modificação legislativa aqui mencionada, resultando, impossibilidade de aplicação retroativa de norma tributária-penal, conforme se deduz da leitura do art. 106, II, “b” do CTN, que veda efeitos retro-operantes às normas que fixam penalidades, salvo hipótese de retroatividade benigna.

À luz da legislação vigente à época do lançamento escritural dos créditos, houve tão-somente o descumprimento de obrigação acessória, tipificada no art. 42, inc. XVIII, letra “b”, da Lei nº 7.014/96, que prevê a penalidade de R\$140,00, pela escrituração irregular de créditos fiscais nos livros destinados à apuração do ICMS.

Em face do quanto acima exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar a infração 2 PROCEDENTE EM PARTE, convertendo-a em multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 157, do RPAF/99, devendo, ainda, a autoridade competente intimar o contribuinte para que o mesmo providencie efetuar o estorno dos créditos fiscais indevidamente lançados na sua escrita fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à infração 2, e, unânime em relação às demais infrações, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206828.0003/07-2**, lavrado contra **INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$423,14**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no inciso VIII, alínea “b”, do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios na Lei nº 9.837/05. Para dar cumprimento a esta Decisão, o processo deverá ser encaminhado à autoridade fiscal competente para que esta promova intimação ao sujeito passivo, determinando a exclusão do valor integral dos créditos fiscais que ainda permanecem indevidamente lançados nos seus livros fiscais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 2) – Conselheiros (as): Tolstoi Seara Nolasco, Márcio Medeiros Bastos, Mônica Maria Roters, Fauze Midlej e Nelson Antonio Daiha Filho.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Infração 2) – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR  
(Quanto à Infração 2)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto à Infração 2)

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS